# テーマ６　個別原価計算

## ６－１　個別原価計算とは

### （１）個別原価計算とは

個別原価計算とは、航空機、船舶など、顧客から注文をもらってから生産する場合の原価計算です。このような生産形態を「個別受注生産」または「オーダーメード」などといいます。

### （２）製造原価の集計方法

個別原価計算では、顧客から注文を受けると、製品ごとに「製造指図書」を作成し、製造指図書にしたがって製品を生産します。そのため、製造原価を製造指図書ごとに集計します。

注　文 → 製造指図書の作成 → 製造原価の集計

製造指図書

顧客名　×××　　納期　×年×月×日

納品場所×××

| 品　名 | 規　格 | 数　量 |
|---|---|---|
| ×××× | ××××<br>×××× | ××個 |

### （３）製造原価の分類

個別原価計算では、製造原価を、①直接材料費、②直接労務費、③直接経費、④製造間接費の４つに分類して、原価計算を行います。

| 基　本　的　分　類 | | 個別原価計算における分類 |
|---|---|---|
| 直接材料費 | → | ①直接材料費 |
| 直接労務費 | → | ②直接労務費 |
| 直 接 経 費 | → | ③直 接 経 費 |
| 間接材料費 | → | ④製造間接費 |
| 間接労務費 | | |
| 間 接 経 費 | | |

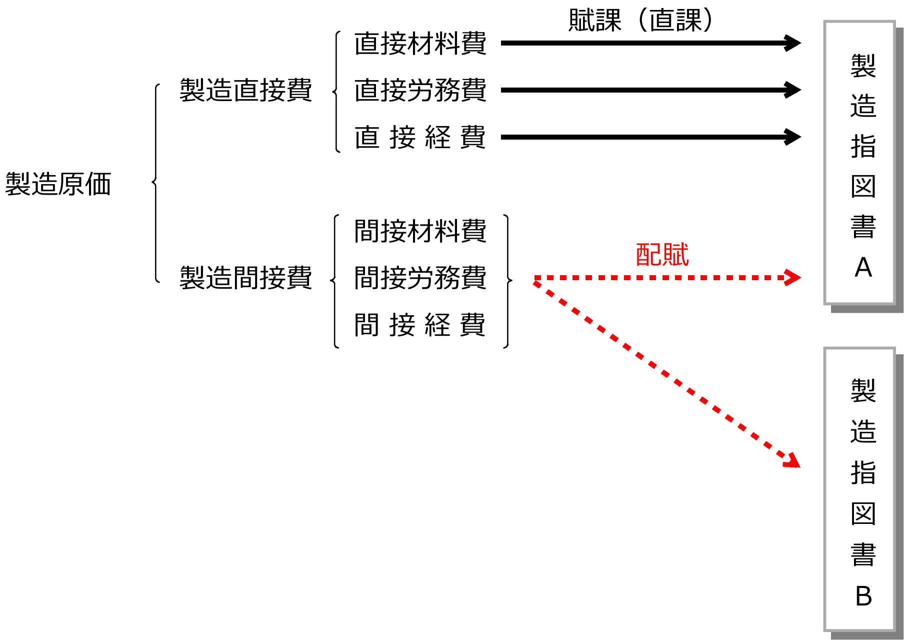
## （４）原価計算の方法

①　製造直接費

製造直接費は、製品（製造指図書）ごとの消費額が分かるため、そのまま製品ごとに集計します。これを賦課（または直課）といいます。

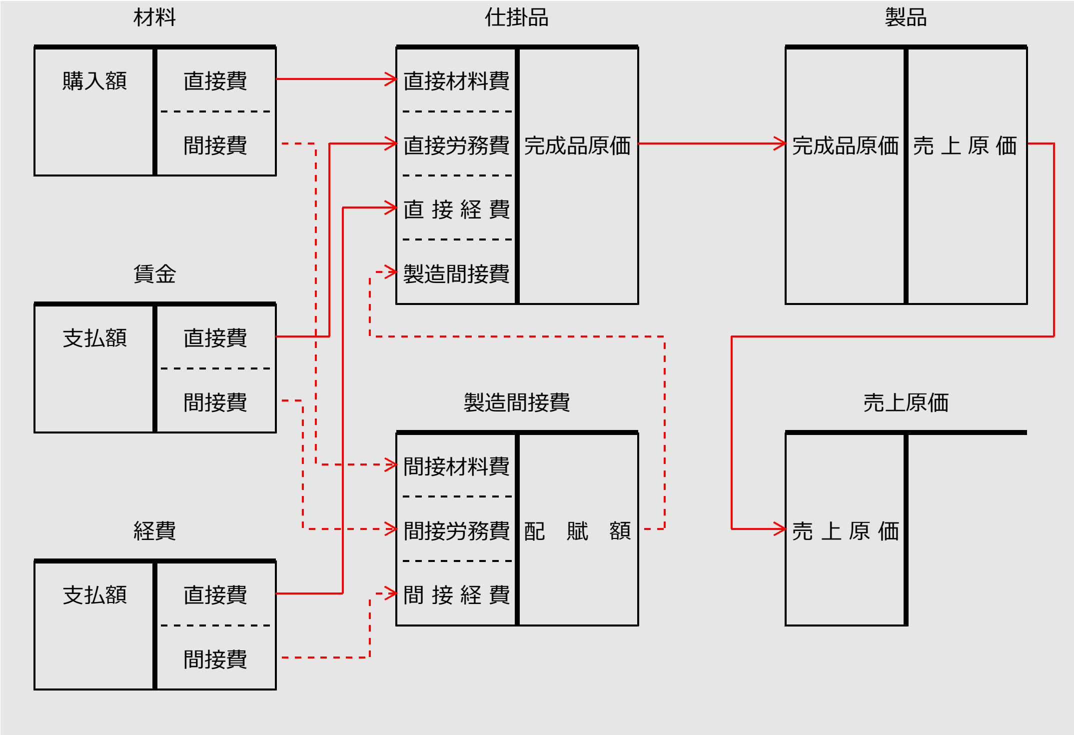
②　製造間接費

製造間接費は、製品（製造指図書）ごとの消費額が分からないため、他の製品（製造指図書）と按分する必要があります。この按分を配賦といいます。



**（５）勘定連絡図**

個別原価計算では、次のような「勘定連絡図」になります。



# 6－2　製造直接費の賦課

直接材料費、直接労務費、直接経費といった製造直接費は、製造指図書ごとに消費額を把握することができます。そこで、個別原価計算では、製造直接費は製造指図書に直接集計します。この製造指図書へ直接集計する手続を「賦課」（または「直課」）といいます。

**例題６-１**　**製造直接費の賦課（直課）**

以下の資料に基づいて、原価計算表（総括表）を作成しなさい。

＜資料＞

当月は、製造指図書№100と№200の製品を製造した。

直接材料費の当月消費額は、№100が1,000円、№200が1,200円であった。

直接労務費の当月消費額は、№100が2,000円、№200が2,500円であった。

直接経費の当月消費額は、№100が600円、№200が800円であった。

＜解答・解説＞

原価計算表（総括表）　　　　（単位：円）

| | №100 | №200 | 合　計 |
|---|---|---|---|
| 直接材料費 | 1,000 | 1,200 | 2,200 |
| 直接労務費 | 2,000 | 2,500 | 4,500 |
| 直 接 経 費 | 600 | 800 | 1,400 |
| 合　計 | 3,600 | 4,500 | 8,100 |

# ６－３　製造間接費の実際配賦

### （１）製造間接費の配賦（はいふ）

　間接材料費、間接労務費、間接経費といった製造間接費は、製造指図書ごとに消費額を把握することができません。そこで、個別原価計算では、製造間接費を一定の基準で製造指図書に按分します。この製造指図書へ按分する手続を「配賦（はいふ）」といい、按分基準を「配賦基準（はいふきじゅん）」といいます。

### （２）製造間接費の配賦基準（はいふきじゅん）

　製造間接費は、工場の生産設備の利用度合い（操業度（そうぎょうど））に応じて発生します。そこで、製造間接費は、操業度（そうぎょうど）を配賦基準として各製造指図書へ配賦します。

　製造間接費の配賦基準となる操業度には、次のようなものがあります。

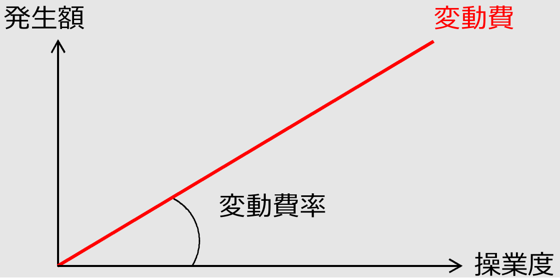
| 配賦基準 | 操　業　度 |
|---|---|
| ①　直接材料費基準 | 直接材料費 |
| ②　直接労務費基準 | 直接労務費 |
| ③　直接作業時間基準 | 直接工の直接作業時間 |
| ④　機械作業時間基準 | 機械作業時間 |
| ⑤　生産量基準 | 生産量（製造数） |

### （３）操業度との関連による分類

　製造間接費は、操業度との関連によって、①変動費（へんどうひ）と②固定費（こていひ）に分類されます。

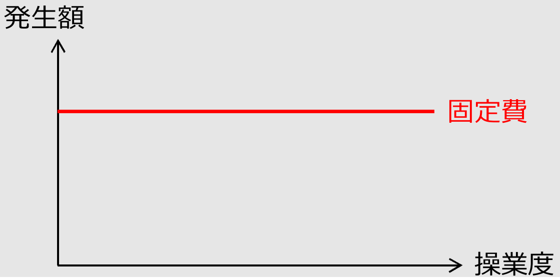
①　変動費（へんどうひ）・・・操業度に比例して発生する製造原価。

<グラフ>



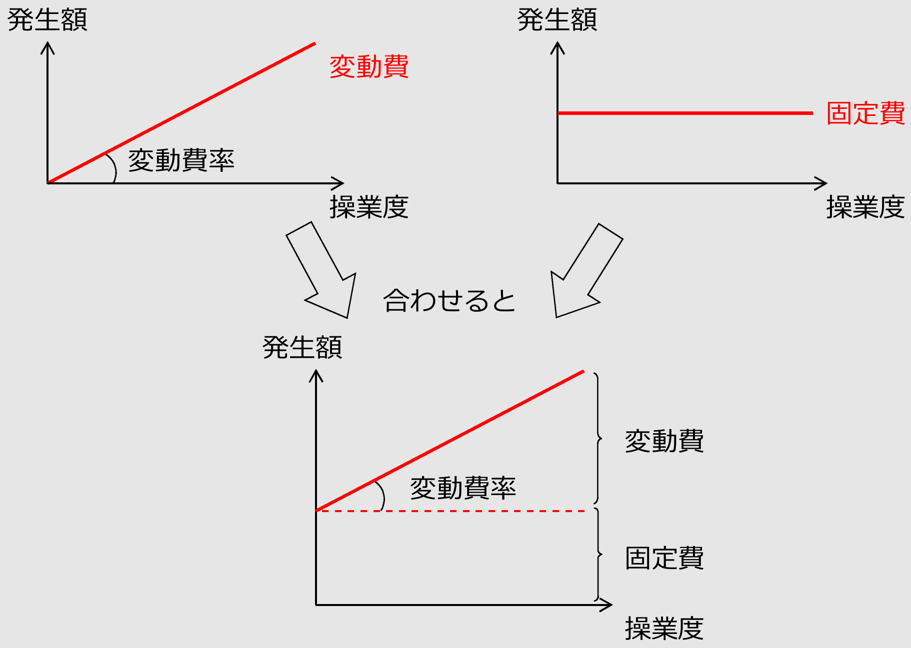
② 固定費・・・操業度と関係なく一定額が発生する製造原価。

<グラフ>




実際の製造間接費には、変動費部分と固定費部分があるため、２つが合体した次のようなグラフになります。

<グラフ>



### （4）製造間接費の配賦方法

製造間接費の配賦方法には、実際配賦（じっさいはいふ）と予定配賦（よていはいふ）があります。

製造間接費の配賦方法
- ①実際配賦
- ②予定配賦

### （5）製造間接費の実際配賦（じっさいはいふ）

製造間接費の実際配賦額は、次のように計算します。

$$実際配賦率 = \frac{製造間接費の実際発生額}{実際操業度の合計}$$

実際配賦額 ＝ 実際配賦率 × 各製造指図書の実際操業度

**例題６－２**　**製造間接費の実際配賦**

以下の資料に基づいて、製造間接費を実際配賦し、原価計算表（総括表）を完成させなさい。

<資料>

当月は、製造指図書№100と№200の製品を製造した。

製造間接費を配賦する前の原価計算表（総括表）は、以下のとおりである。

原価計算表（総括表）　　　（単位：円）

| | №100 | №200 | 合　計 |
|---|---|---|---|
| 直接材料費 | 1,000 | 1,200 | 2,200 |
| 直接労務費 | 2,000 | 2,500 | 4,500 |
| 直 接 経 費 | 600 | 800 | 1,400 |
| 製造間接費 | | | |
| 合　計 | | | |

間接材料費は1,800円、間接労務費は2,700円、間接経費は2,100円であった。

製造間接費は、機械作業時間（№100が60時間、№200が50時間）を配賦基準として各製造指図書に配賦する。

<解答・解説>

製造間接費 ＝ 間接材料費1,800円 ＋ 間接労務費2,700円 ＋ 間接経費2,100円

＝ 6,600円

$$実際配賦率 = \frac{製造間接費6,600円}{機械作業時間（60時間 + 50時間）} = 60円/時$$

№100への実際配賦額 ＝ 60円/時 × 60時間 ＝ 3,600円

№200への実際配賦額 ＝ 60円/時 × 50時間 ＝ 3,000円

原価計算表（総括表）　　　（単位：円）

| | №100 | №200 | 合　計 |
|---|---|---|---|
| 直接材料費 | 1,000 | 1,200 | 2,200 |
| 直接労務費 | 2,000 | 2,500 | 4,500 |
| 直 接 経 費 | 600 | 800 | 1,400 |
| 製造間接費 | 3,600 | 3,000 | 6,600 |
| 合　計 | 7,200 | 7,500 | 14,700 |

# ６－４　製造間接費の予定配賦

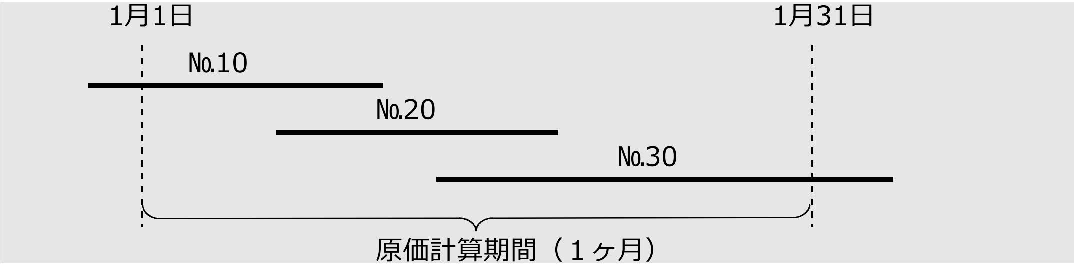
**（１）製造間接費を予定配賦する理由**

予定配賦率を用いるのは、以下のように、実際配賦率の欠点を解消することができるからです。

① 計算の迅速化

製造間接費を実際配賦する場合、月末まで実際操業度が分からないため、製造間接費の計算が遅れます。そこで、予定配賦することで、製造間接費を早く計算することができます。

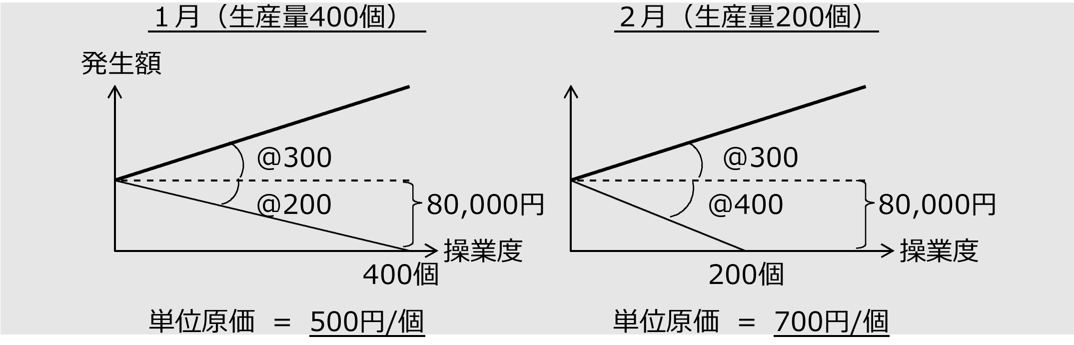
例えば、下図のような場合、№10の製造が完了していても、月末までは実際配賦ができません。しかし、予定配賦を行えば、№10の製造が完了したときに製造原価を計算することができます。




② 単位原価の著しい変動の排除

製造間接費には固定費が含まれています。固定費は操業度に関係なく一定額が発生するため、操業度が少ない月ほど製造間接費が高くなります。そこで、予定配賦をすることで、製造間接費の単位原価の変動を排除することができます。

例えば、1月の生産量が400個、2月の生産量が200個の場合、同じ製品を製造しても、１月の固定費は200円/個、2月の固定費は400円/個となり、単位原価が変動します。しかし、予定配賦を行えば、１月であっても２月であっても、同じ固定費を単位原価にすることができます。



### （２）予定配賦の計算手順

製造間接費の予定配賦は、以下のプロセスで行われます。

① 予定配賦率の決定（会計年度はじめ）
② 予定配賦額の計算
③ 実際発生額の集計
④ 配賦差異の計算・分析
⑤ 配賦差異の会計処理（会計年度末）

### （３）予定配賦率の決定（会計年度はじめ）

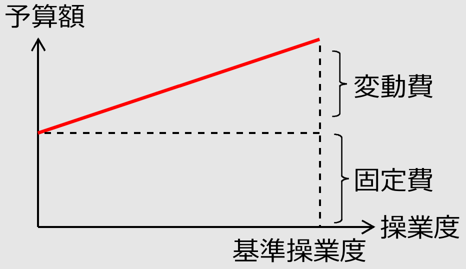
会計年度はじめに予定配賦率を決定します。予定配賦率は、１年間の製造間接費の発生予定額を基準操業度（きじゅんそうぎょうど）で除して計算します。

通常、１年間の製造間接費の発生予定額としては製造間接費予算が用いられます。また、基準操業度（きじゅんそうぎょうど）とは、１年間の予定操業度をいいます。

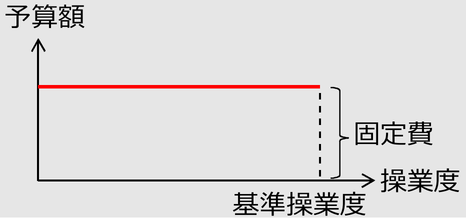
$$\text{予定配賦率} = \frac{\text{製造間接費予算}}{\text{基準操業度}}$$

**補足： 製造間接費予算には、「公式法変動予算」と「固定予算」があります。**

① 公式法変動予算：変動費と固定費から構成される予算です。




② 固定予算：固定費だけの予算です。



**（４）予定配賦額の計算**

各製造指図書に製造間接費を予定配賦します。

予定配賦額 ＝ 予定配賦率 × 各製造指図書の実際操業度

**（５）実際発生額の集計（原価計算期末ごと）**

原価計算期末ごと（つまり、１ヶ月ごと）に、製造間接費（間接材料費、間接労務費、間接経費）を集計します。

**（６）配賦差異の計算・分析（原価計算期末ごと）**

原価計算期末ごと（つまり、１ヶ月ごと）に、予定配賦額と実際発生額の差異（これを「配賦差異（はいふさい）」といいます）を計算し、その原因を分析します。

配賦差異の計算・分析については、［６－５］で学習します。

**（７）配賦差異の会計処理（会計年度末）**

会計年度末には、各原価計算期末（つまり、１ヶ月ごと）に計算した配賦差異を１年分集計し、原則として売上原価に賦課します。

**補足：　材料消費価格差異、賃率差異と同じように、売上原価に賦課します。**

# 6－5　配賦差異の計算・分析

**（1）配賦差異の計算**

製造間接費を予定配賦した場合、その予定配賦額と実際発生額の間に差額が生じます。この差額を製造間接費の「配賦差異（はいふさい）」といいます。

なお、配賦差異が「予定配賦額 ＞ 実際発生額」となる場合は「有利差異（ゆうりさい）」といい、「予定配賦額 ＜ 実際発生額」となる場合は「不利差異（ふりさい）」といいます。

配賦差異 ＝ 製造間接費の予定配賦額 － 製造間接費の実際発生額

**Point!** **かならず予定配賦額から実際発生額を引いて計算します。**
**計算結果がプラスならば有利差異、マイナスならば不利差異です。**

**Point!** **有利差異、不利差異は、経営に与える影響から覚えます。**
**原価が予定よりも増えれば「不利」、逆に予定よりも減れば「有利」です。**

**例題６-３**　**製造間接費の予定配賦**

以下の資料に基づいて、製造間接費の予定配賦額と配賦差異を計算しなさい。

＜資料＞

（1）　製造間接費は、直接作業時間を配賦基準として各製造指図書に予定配賦しています。

（2）　年間の製造間接費予算は6,000,000円（うち、変動費は3,600,000円で、固定費は2,400,000円）、年間の予定直接作業時間は6,000時間です。

（3）　当月の直接作業時間は、№10が250時間、№20が200時間です。

（4）　製造間接費の実際発生額は、間接材料費が150,000円、間接労務費が200,000円、間接経費が130,000円です。

＜解答・解説＞

（1）　予定配賦率の計算

$$予定配賦率 = \frac{製造間接費予算6,000,000円}{基準操業度6,000時間} = @1,000円$$

（2）　予定配賦額の計算

№10への予定配賦額　＝　予定配賦率@1,000円　×　直接作業時間250時間
　＝　250,000円

№20への予定配賦額　＝　予定配賦率@1,000円　×　直接作業時間200時間
　＝　200,000円

予定配賦額の合計　＝　№10　250,000円　＋　№20　200,000円　＝　450,000円

（3）　実際発生額の集計

実際発生額　＝　間接材料費150,000円　＋　間接労務費200,000円
　＋　間接経費130,000円　＝　480,000円

（4）　配賦差異の計算

配賦差異　＝　予定配賦額450,000円　－　実際発生額480,000円
　＝　△30,000円（不利差異）

したがって、予定配賦額は450,000円、配賦差異は30,000円（不利差異）です。

**（2）配賦差異の分析**

配賦差異は、以下の計算式によって、製造間接費予算を原因とする予算差異と、操業度を原因とする操業度差異に分けることができます。

配賦差異 ＝ 予定配賦額 － 実際発生額

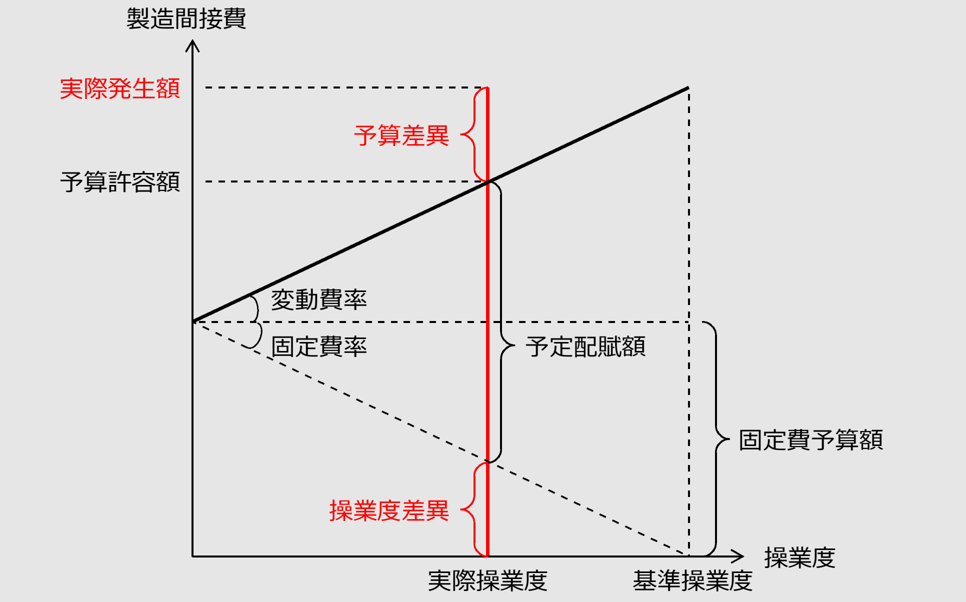
- 予 算 差 異 ＝ 予算許容額 － 実際発生額
- 操業度差異 ＝ 固定費率 × （実際操業度 － 基準操業度）

予算許容額 ＝ 変動費率 × 実際操業度 ＋ 固定費予算額

**Point! 操業度差異は、実際操業度から基準操業度を引きます。**

**Point! 予算差異、操業度差異は、以下のような「差異分析図」で覚えよう！**

<差異分析図>



**例題６-４**　**予算差異、操業度差異**

**例題６-３**について、配賦差異を予算差異と操業度差異に分けなさい。

＜解答・解説＞

（1）　予定配賦率（変動費率、固定費率）の計算

$$\text{変動費率} = \frac{\text{変動費3,600,000円}}{\text{基準操業度6,000時間}} = \text{@600円}$$

$$\text{固定費率} = \frac{\text{固定費2,400,000円}}{\text{基準操業度6,000時間}} = \text{@400円}$$

（2）　予算差異の計算

実際操業度　＝　250時間　＋　200時間　＝　450時間

固定費予算額（月間）　＝　2,400,000円　÷　12ヶ月　＝　200,000円

予算許容額　＝　変動費率@600円　×　実際操業度450時間　＋　固定費200,000円

＝　470,000円

予 算 差 異　＝　予算許容額470,000円　－　実際発生額480,000円

＝　△10,000円（不利差異）

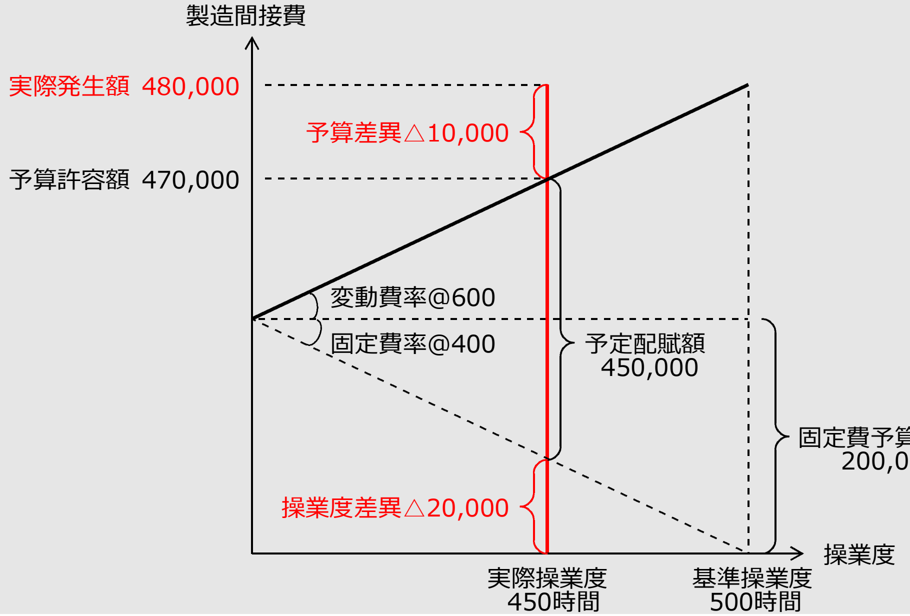
（3）　操業度差異の計算

基準操業度（月間）　＝　6,000時間　÷　12ヶ月　＝　500時間

操業度差異　＝　固定費率@400円　×（実際操業度450時間－基準操業度500時間）

＝　△20,000円（不利差異）

＜差異分析図＞



# テーマ６　個別原価計算 問題

**問題６**　当工場では、顧客からの注文に応じて製品を製造しており、個別原価計算を採用している。以下の資料にもとづいて、当月（7月）の仕掛品勘定および製品勘定を作成しなさい。

＜資料＞

１．各製造指図書に関するデータは、次のとおりである。

| 製造指図書 | 直接材料費 | 直接作業時間 | 備　考 |
| --- | --- | --- | --- |
| №. 601 | 136,000円 | 180時間 | 6月着手・完成、7月引渡 |
| №. 602 | | | 6月着手、7月完成・引渡 |
| 6月中 | 98,000円 | 80時間 | |
| 7月中 | 110,000円 | 110時間 | |
| №. 701 | 176,000円 | 125時間 | 7月着手・完成、7月末未引渡 |
| №. 702 | 228,000円 | 90時間 | 7月着手、7月末未完成 |

２．6月と7月の直接工の実際賃率はいずれも１時間あたり1,800円、製造間接費の予定配賦率はいずれも１直接作業時間あたり2,200円であった。

# テーマ６　個別原価計算 答案用紙

**問題６**

仕　　掛　　品　　　　　　　　（単位：円）

| | | | |
|---|---|---|---|
| 前月繰越 | | 製品 | |
| 材料 | | 次月繰越 | |
| 賃金 | | | |
| 製造間接費 | | | |
| | | | |

製　　品　　　　　　　　（単位：円）

| | | | |
|---|---|---|---|
| 前月繰越 | | 売上原価 | |
| 仕掛品 | | 次月繰越 | |
| | | | |

# テーマ６　個別原価計算 解答解説

**問題６**　**解答**

仕　掛　品　（単位：円）

| | | | |
|---|---|---|---|
| 前月繰越 | 418,000 | 製品 | 1,644,000 |
| 材料 | 514,000 | 次月繰越 | 588,000 |
| 賃金 | 585,000 | | |
| 製造間接費 | 715,000 | | |
| | 2,232,000 | | 2,232,000 |

製　品　（単位：円）

| | | | |
|---|---|---|---|
| 前月繰越 | 856,000 | 売上原価 | 1,824,000 |
| 仕掛品 | 1,644,000 | 次月繰越 | 676,000 |
| | 2,500,000 | | 2,500,000 |

**問題６**　**解説**

（1）　6月の原価計算表

①　直接労務費の計算

№601の直接労務費　＝　実際賃率@1,800円　×　直接作業時間180時間　＝　324,000円

№602の直接労務費　＝　実際賃率@1,800円　×　直接作業時間 80時間　＝　144,000円

②　製造間接費の計算

№601の製造間接費　＝　予定配賦率@2,200円　×　直接作業時間180時間　＝　396,000円

№602の製造間接費　＝　予定配賦率@2,200円　×　直接作業時間 80時間　＝　176,000円

③　原価計算表（６月）

原価計算表（６月）　　（単位：円）

| | №601 | №602 | 合　計 |
|---|---|---|---|
| 直接材料費 | 136,000 | 98,000 | 234,000 |
| 直接労務費 | 324,000 | 144,000 | 468,000 |
| 製造間接費 | 396,000 | 176,000 | 572,000 |
| 合　計 | 856,000 | 418,000 | 1,274,000 |
| 備　考 | 完成・未引渡 | 未完成 | |

↓ 月末製品　　↓ 月末仕掛品

（2）　7月の原価計算表

①　直接労務費の計算

№602の直接労務費　＝　実際賃率@1,800円　×　直接作業時間110時間　＝　198,000円

№701の直接労務費　＝　実際賃率@1,800円　×　直接作業時間125時間　＝　225,000円

№702の直接労務費　＝　実際賃率@1,800円　×　直接作業時間 90時間　＝　162,000円

②　製造間接費の計算

№602の製造間接費　＝　予定配賦率@2,200円　×　直接作業時間110時間　＝　242,000円

№701の製造間接費　＝　予定配賦率@2,200円　×　直接作業時間125時間　＝　275,000円

№702の製造間接費　＝　予定配賦率@2,200円　×　直接作業時間 90時間　＝　198,000円

③　原価計算表（7月）

原価計算表（７月）　　　　　　（単位：円）

| | №602 | №701 | №702 | 合　計 |
|---|---|---|---|---|
| 月初仕掛品 | 418,000 | – | – | 418,000 |
| 直接材料費 | 110,000 | 176,000 | 228,000 | 514,000 |
| 直接労務費 | 198,000 | 225,000 | 162,000 | 585,000 |
| 製造間接費 | 242,000 | 275,000 | 198,000 | 715,000 |
| 合　計 | 968,000 | 676,000 | 588,000 | 2,232,000 |
| 備　考 | 完成・引渡 | 完成・未引渡 | 未完成 | |
| | ↓ 売上原価 | ↓ 月末製品 | ↓ 月末仕掛品 | |

（3）　仕掛品勘定、製品勘定への記入

６月の原価計算表から、以下のとおり求められます。

月初製品原価　＝　856,000円（№601）

月初仕掛品原価　＝　418,000円（№602）

また、7月の原価計算表から、以下のとおり求められます。

完成品原価　＝　968,000円（№602）　＋　676,000円（№701）　＝　1,644,000円

月末製品原価　＝　676,000円（№701）

月末仕掛品原価　＝　588,000円（№702）

売上原価については、6月と7月の原価計算表から、以下のとおり求められます。

売上原価　＝　856,000円（№601）　＋　968,000円（№602）　＝　1,824,000円